MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE LA TECHNOLOGIE

CERTIFICAT D'ÉTUDES SUPÉRIEURES DE RÉVISION COMPTABLE

Épreuve de fiscalité du certificat de révision comptable
Session principale – Septembre 2010 (corrigé)

PREMIÈRE PARTIE

I-

1- Préciser les conditions et les formalités à accomplir pour le bénéfice du régime de faveur de la transmission de la branche d'activité «Centre d'Animation Touristique»

Le régime de faveur de la transmission d'entreprise est institué par les articles 12 à 20 de la loi n° 2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2007, complétée par les dispositions de l'article 16 de la loi n° 2008-77 du 22 décembre 2008 portant loi de finances pour l'année 2009.

Le régime de faveur est, pour le cas d'espèces applicable, lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1- Le propriétaire cédant (ou le gérant de la société cédante) doit avoir atteint l'âge de la retraite ;

2- La branche d'activité cédée doit constituer une unité économique indépendante et autonome ;

3- La poursuite de l'exploitation de l'unité objet de la cession pour une période de trois années au moins à compter de l'année suivant celle du bénéfice de l'avantage ;

4- L'entreprise cédée (ou procédant à la cession d'une branche d'activité) doit avoir déposé la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS et est entrée effectivement en activité à la date de la transmission.

5- Les biens cédés doivent figurer au bilan de l'entreprise à la date de la cession (Selon la doctrine administrative cette condition est considérée remplie pour le cas du fonds de commerce constituée).

• **Les formalités :**

Les formalités exigées pour le bénéfice du régime de faveur sont les suivantes :

1- Indiquer au niveau de l'acte de transmission l'engagement du cessionnaire de poursuivre l'exploitation durant une période de trois ans au moins.

2- Produire à l'appui de la déclaration annuelle de l'impôt de l'année de la déduction un état des actifs cédés indiquant la valeur comptable nette des actifs, la valeur de cession et la plus ou moins value enregistrée.

3- Annexer à l'acte de transmission les documents suivants :

• Une copie de la carte d'identification fiscale avec une date antérieure à celle de la transmission.

• Une pièce prouvant que l'entreprise est effectivement entrée en exploitation.

2- Déterminer le résultat fiscal de la société «THD» au titre de l'exercice 2009

• Détermination de la plus-value totale déductible de l'assiette imposable et résultant de la cession du Centre d'Animation Touristique (CAT) :

• Actif total cédé à la valeur comptable 705.092,250 - (350.000,000 – 200.000,000)	555.092,250
• Passifs pris en charge	(55.092,250)
- Actif net cédé	**500.000,000**
- Prix de cession	**850.000,000**
- Plus-value de cession	**350.000,000**

Plus-value sur cession des constructions : (350.000,000 - 200.000,000 = 150.000,000)

Différence entre le prix total de cession (850.000) et la juste valeur des éléments cédés (650.000) : soit un « good will » de 200.000,000

DETERMINATION DU BENEFICE IMPOSABLE

• Bénéfice comptable avant impôt	748.053,750
- Déduction + Value (régime de faveur de la transmission d'entreprise prévu par l'article 12 de la LF 2006-85	(350.000,000)
• **Réintégrations**	
1- Les intérêts du second semestre sont imputables à l'unité cédée et ne concernent pas, parconséquent, la «THD». Ils seront alors, réintégrés au résultat comptable	1.946,250
2- Perte sur abandon de créances dans cadre d'un règlement judiciaire loi n° 95- 34 (le bénéficiaire de l'abandon étant une entreprise individuelle - Sans commissaire aux comptes l'abandon est non déductible)	14.000,000
3- Pénalités sur redressement fiscal en matière de TVA (le principal étant une charge déductible, seule la pénalité est à réintégrer)	2.000,000
4- Retenue d'impôt pris en charge par l'entreprise : • L'impôt direct pris en charge subit le traitement fiscal suivant : - Le régime applicable est toujours celui du droit interne, même en présence d'une convention de non double imposition, - Le taux de l'impôt est calculé selon la formule de prise en charge : T x 100/ 100 - T - Normalement la prise en charge de l'impôt direct constitue une charge déductible, à l'exception de la retenue sur les rémunérations visées au troisième tiret du deuxième paragraphe de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS (Redevances) qui n'est pas admise en déduction, en application de l'article 14-2 du code. • **Retenue sur concession d'enseigne :** Retenue constatée en charge à réintégrer :	3.000,000
• **Retenue sur intérêt bancaire** Retenue effectuée : 0 Retenue avec application de la formule de prise en charge : Taux de prise en charge : 2,5 x 100/ 100-2,5 = 2,56 15.000,000 x 2,56% = 983,040 Retenue complémentaire : 983,040 (N'étant pas constatée en comptabilité parmi les Charges cette retenue ne donne lieu à aucune déduction)	
5- Fraction de la perte des actions SICAV couverte par des dividendes	3.000,000
6- Intérêts servis à Monsieur Tej 540.000,000 x 10% x 6/12 = 27.000,000 Moins 500.000,000 x 8% x 6/12 = 20.000,000	7.000,000
• **Déductions**	
• Amortissement complémentaire Mobilier acquis par contrat de leasing	(6.000,000)
Bénéfice fiscal imposable	**423.000,000**

3- Sort de la TVA déduite et conditions de non régularisations

En application des dispositions de l'article 20 de la loi n° 2006-85 du 25 décembre 2006 portant loi de finances pour l'année 2006, la «THD» est :

• Dispensée de la régularisation de la TVA déduite et ayant grevé les équipements, mobiliers et matériels acquis depuis moins de cinq ans, et les bâtiments acquis depuis moins de 10 ans.

• Soumise au reversement de la TVA déduite sur les stocks donnent lieu à la régularisation de la TVA déduite pour 24.000,000 x 18% = 4.320,000

La non régularisation est subordonnée au respect des conditions suivantes :

- Au niveau de la société «THD»

«THD» doit communiquer au bureau de contrôle des impôts compétent pendant le mois qui suit celui au cours duquel la cession a eu lieu un état comportant notamment les mentions suivantes :

- Désignation des biens objet de la cession
- Date d'acquisition
- Prix d'acquisition hors TVA
- Taux et montants de la TVA déduite

- Au niveau de la SARL «CAT 2000»

La SARL «CAT 2000» doit être assujettie à la TVA (ce qui est le cas) et les biens acquis doivent être nécessaires à son activité.

4- Calcul de l'impôt sur le revenu dû par Mr «Tej» au titre de 2009.

- Revenu foncier		
Loyer villa à usage d'habitation : (50.000,000 x 70%) – 2.000,000 =		33.000,000
- Revenus des valeurs mobilières :		
• Distribution occulte (intérêts excédentaires sur compte courant associés)		7.000,000
• Jetons de présence distribués par une société anonyme ayant son siège social à Tunis : imposables à l'IR dans la catégorie «Revenus de valeurs mobilières» sur leur montant brut. Montant net : 10.000,000 = MB - 20% MB		
Montant Brut = 10.000 / 0,80 =		12.500,000
- Revenus des capitaux mobiliers :		
• Intérêts servis par la société «THD» en rémunération du compte courant (dans la limite de ce qui est déductible)		20.000,000
Autres revenus		
- Dividendes distribués par des sociétés établies à l'étranger. Ces dividendes n'ont supporté dans les pays d'origine aucune. Imposition, ils sont imposables en Tunisie dans la catégorie «Autres revenus» ;		20.000,000
Revenu global brut =		**92.500,000**
• **Déduction des charges communes**		
- Charges de famille : Chef de famille :	150,000	
- Enfants à charges :		
• 1er enfant handicapé :	1.000,000	
• 2ème enfant : Etudiant non boursier moins de 25 ans :	600,000	

• 3ème enfant : Etudiant boursier moins de 20 ans :	75,000	
- Mère à charge :	150,000	
- Sœur à charge :	-	
- Cotisation au régime légal de la sécurité sociale :	3.000,000	
Total des charges communes :	**4.975,000**	
Revenu global net = 92.500,000 - 4.975,000 =		**87.525,000**
IR avant réinvestis. : (13.025,000 + 37.525,000 x 35%) =		26.158,750
- Réinvestissement des revenus dans un CEA		
Montant réinvesti :		30.000,000
• Plafond déductible :		20.000,000
Revenu global net après réinvestissement 87.525,000 – 20.000,000 =		67.525,000
IR après réinvestis. : (13.025,000 + 17.525,000 x 35%) =		19.158,750
IR après réinvestissement =		19.158,750 > Minimum d'IR
avant réinvestissement : 60% x 26.158,750 =		15.695,250
Donc IR dû =		**19.158,750**

• Par ailleurs, Monsieur Tej a réalisé un revenu provenant de la plus-value sur cession des parts sociales, au sens de l'article 31 bis du code de l'IRPP et de l'IS. Ce revenu est soumis à un impôt libératoire d'IR au taux de 10%, conformément aux dispositions de l'article 44 du code. Cet impôt serait de :

La plus-value est égale à : 25.000,000 – 11.000,000 = 14.000,000

La plus-value imposable : 14.000,000 – 10.000,000 = 4.000,000

L'IR sur la plus-value : 4.000,000 x 10% = 400,000

II-

1- Déterminer les droits et impôts dus au titre de la constitution de la SARL «CAT 2000» et au titre de l'acquisition de l'unité «Centre d'animation touristique» auprès de la «THD»

1.1- Au titre de la constitution

• Droit fixe d'enregistrement des statuts : 100 DT

• Droit fixe de 15 DT par page pour chaque copie de document supplémentaire facultativement présentée à la formalité de l'enregistrement

1.2- Au titre de l'acquisition de l'unité

Il s'agit d'une acquisition d'un Centre d'Animation touristique pour un prix global de 850.000,000 comprenant :

- Un ensemble de biens corporels, marchandises et créances grevé de passifs d'une valeur nette de 650.000,000
- Un fonds de commerce estimé à 200.000,000.

L'acte de cession de l'ensemble des biens composant cette unité est soumis, en application des dispositions de l'article 17 de la loi n° 2006-85 portant loi de finances pour l'année 2007, à l'enregistrement au droit fixe de 100 DT.

2- Les avantages fiscaux auxquels pourrait prétendre la société «CAT 2000» et les conditions qu'elle devrait remplir pour en bénéficier

La société «CAT 2000», ayant comme objet une activité touristique, est éligible aux incitations communes du code d'incitation aux investissements. Pour en bénéficier, elle doit remplir les conditions suivantes :

- il faut qu'il s'agisse d'un investissement de création : L'acquisition d'entreprise pour attente de son propriétaire de l'age de la retraite est assimilée par l'article 46 de la loi n° 2007-69, relative à l'initiative économique, comme une opération de création.

- La réalisation d'un schéma de financement comportant un taux minimum de fonds propre égal à 30% du coût de l'investissement (pour les projets touristiques) :

FP : 500.000,000 > 30% x 850.000

- L'obtention d'une autorisation préalable auprès de services concernés par l'activité (l'office du tourisme)

3- Revenu global de Monsieur «Fadhel» soumis à l'IRPP au titre de 2009 et donnant lieu au dégrèvement fiscal

Ce revenu est constitué exclusivement du revenu salarial perçu de l'employeur la société «S3I» y compris l'indemnité de départ volontaire, soit un revenu global de 120.000,000.

La souscription par Mr «Fadhel» au capital de la société «CAT 2000» lui donne droit au bénéfice d'un dégrèvement fiscal dans la limite de 35% de ses revenus imposables, prévu par l'article 7§ 1 du code d'incitation aux investissements.

• Revenu global	120.000,000
- Déductions frais professionnels	(12.000,000)
	108.000,000
Dégrèvement de 35%	(37.800,000)
Revenu global après dégrèvement	**70.200,000**

4- Conditions et conséquences fiscales de la participation de la SICAR au capital de la société «CAT 2000» et de la cession ultérieure des parts au promoteur

Conditions :

a- Le champ d'intervention tel que défini par la loi n°2008-78 du 22 décembre 2008 doit couvrir la participation de la SICAR dans la SARL «CAT 2000»

b- La convention conclue entre la SICAR et le promoteur ne doit pas stipuler des garanties hors projets ou des rémunérations fixes.

• La participation de la SICAR au capital de la SARL «CAT 2000» ne remet pas en cause les conditions d'emploi des fonds mis à sa disposition selon leseuil fixé par l'article 21 de la loi n° 88-92 tel que modifié par l'article 1er de la loi n° 2008-78 du 22 décembre 2008.

Ce seuil qui est de 65% s'applique au capital libéré de la SICAR et aux montants mis à sa disposition sous forme de fonds de capital risque.

• La participation de la SICAR au capital de la SARL «CAT 2000» donne droit à un dégrèvement de 35% au titre de réinvestissement financier.

• La cession ultérieure des parts sociales au promoteur : si elle dégage une plus-value celle-ci sera exonérée d'IS au niveau de la SICAR.

5- Préciser le régime fiscal de faveur régissant l'option de souscription offerte à Monsieur «Fadhel» et les conséquences fiscales de la cession des actions intervenue en 2009

5.1- Régime fiscale de l'option de souscription

Le régime de faveur de l'option de souscription est prévu par les articles 45, 46 et 47 de la loi de finances pour l'année 2000. Ce régime :

• Couvre les sociétés exerçant exclusivement dans le secteur de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes et qui sont soit des SA, soit des SCA soit des SARL, soumises à l'IS

• Offre l'avantage auxdites sociétés de déduire la moins-value résultant de la levée de l'option de l'assiette de l'IS au titre de l'exercice au cours duquel la levée de l'option a eu lieu.

• Confère un droit personnel sous forme d'une option de participation au capital social pour la souscription à des actions ou parts sociales nouvellement émises ou pour l'acquisition des actions ou parts sociales anciennes.

• Offre l'avantage de l'exonération de la plus-value résultant de la levée de l'option de l'IR (elle n'est donc pas soumise à la retenue à la source) entre les mains de monsieur Tej neveu.

Cette plus-value est également exonérée de la TFP et de la contribution FOPROLOS.

5.2- Conséquences fiscales de la cession des actions

La cession des actions en 2009 a généré une plus-value de :

180.000,000 - [(100.000,000 – 20.000,000)] = 100.000,000.

• Pour monsieur Tej neveu : cette plus-value est imposable comme suit :

(100.000,000 – 10.000,000) x 10% = 9.000,000

• Pour la société «S3I» : la cession est sans effet et n'entraîne aucune déchéance des avantages consentis puisqu'elle intervient après l'expiration de la troisième année qui suit l'année durant laquelle l'option est levée.

6- Montant de la moins-value admise en déduction des bénéfices soumis à l'IS de la société «S3I»

La moins-value enregistrée par la «S3I» est égale à 20,000 x 1.000 actions soit 20.000,000. Cette moins-value est admise en déduction pour son montant total parce qu'il se trouve inférieur aux limites suivantes ;

• 25% de la valeur de l'action objet
de l'option 100 x 25% x 1.000 = 25.000,000

• 5% du bénéfice soumis à l'IS
soit 480.000,000 x 5% = 24.000,000

DEUXIÈME PARTIE

1- Les modalités d'opposition aux résultats de la vérification préliminaire notifiés le 27 juillet 2010 et les arguments pouvant être invoqués à cet effet :

a- Les modalités d'opposition aux résultats de la vérification :

En application des dispositions de l'article 44 du code des droits et procédures fiscaux, le contribuable doit répondre par écrit à la notification des résultats de la vérification dans un délai ne dépassant pas 30 jours à compter de la date de la notification.

La réponse du contribuable doit contenir ses observations, oppositions et réserves vis à vis des résultats de la vérification.

L'administration fiscale a l'obligation de répondre par écrit et de manière motivée à la réponse du contribuable aux résultats de la vérification fiscale intervenant dans le délai de 30 jours à compter de la date de la notification.

Le contribuable doit répondre par écrit à la réponse de l'administration fiscale dans un délai de 15 jours à compter de la date de sa notification.

L'accord du contribuable sur tout ou partie des résultats de la vérification fiscale est matérialisé par la souscription des déclarations rectificatives et d'une reconnaissance de dette.

b- Les arguments pouvant être invoqués au niveau de l'opposition du contribuable :

Conformément aux dispositions de l'article 37 du code des droits et procédures fiscaux tel que modifié par l'article 48 de la loi des finances pour l'année 2010, la vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits s'effectue sur la base des éléments y figurant et de tous documents et renseignements dont dispose l'administration.

L'expression «**documents et renseignements dont dispose l'administration**» couvre notamment :

• Les renseignements contenus dans les **déclarations et documents déposés par les tiers** conformément à la législation fiscale dont notamment ceux contenus dans **la déclaration d'employeur** prévue par l'article 55 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

• Les renseignements contenus **dans les actes, écrits et déclarations présentés à la formalité de l'enregistrement**,

• Les renseignements obtenus par l'administration fiscale **dans le cadre du droit de communication** prévu par l'article 16 du code des droits et procédures fiscaux à condition que ces renseignements soient **demandés**

dans un cadre général et sans viser une ou plusieurs personnes nommément désignées.

Les nouvelles dispositions introduites par l'article 48 de la loi des finances pour l'année 2010 ont mis à la charge de l'administration fiscale l'obligation de demander par écrit et avant la notification des résultats de la vérification préliminaire, les renseignements, éclaircissements ou justifications relatifs à l'opération de vérification.

Cette demande peut concerner notamment:

• la confirmation ou l'infirmation des renseignements dont dispose l'administration fiscale et touchant la situation fiscale du contribuable tels que la réalisation d'un chiffre d'affaires non déclaré,

• des justifications relatives aux charges ou dégrèvements fiscaux déduits de l'assiette de l'impôt,

• des justifications relatives à la satisfaction des conditions légales requises pour bénéficier d'un régime fiscal particulier.

La demande de renseignements, éclaircissements ou justifications est notifiée, conformément aux dispositions de l'article 10 du code des droits et procédures fiscaux, c'est à dire au moyen des agents de l'administration fiscale, des huissiers notaires, des officiers des services financiers ou par lettre recommandée avec accusé de réception, ainsi qu'aux dispositions du code de procédure civile et commerciale.

Le contribuable dispose d'un délai de **10 jours** de la date de la notification de la demande pour y répondre par écrit, à l'expiration de ce délai, l'administration fiscale peut procéder à ce qu'elle juge nécessaire de faire soit par la clôture du dossier de la vérification ou par la notification des résultats de la vérification au contribuable.

La demande préalable de renseignements, éclaircissements ou justifications doit être donc obligatoirement notifiée avant la notification des résultats de la vérification préliminaire.

La vérification préliminaire dont les résultats ont été notifiés à la société «ABC» par le centre régional de contrôle des impôts Tunis 3 le 27juillet 2010 est donc entachée de deux anomalies essentielles :

• **Le défaut de notification la société «ABC» d'une demande préalable** de renseignements, éclaircissements ou justifications avant la notification des résultats de la vérification préliminaire.

• L'utilisation **de renseignements précis** collectés dans le cadre du droit de communication auprès des trois clients exclusifs de la société «ABC» dans le cadre **d'une demande écrite visant spécialement la société en question** pour établir le montant de la TVA collectée et non reversée au trésor.

2- En cas de désaccord entre l'administration fiscale et la société sur les résultats de la vérification préliminaire, quels sont les moyens dont dispose l'administration et de quels recours dispose alors la société ?

Le désaccord entre l'administration et la société sur les résultats de la vérification préliminaire, après achèvement de toute la procédure d'échange de réponses écrites, conduit à l'établissement d'un arrêté de taxation d'office, conformément aux dispositions de l'article 47 du CDPF.

La société dispose d'un droit de recours contre les services de l'administration fiscale qui est porté devant le tribunal de première instance dans la circonscription de laquelle se trouve le service de l'administration fiscale en charge du dossier, et ce, dans un délai ne dépassant pas soixante jours à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office.

La société dispose également du droit de suspendre l'exécution de l'arrêté de taxation d'office, et ce, par le payement de 20% du montant de l'impôt en principal ou par la production d'une caution bancaire pour le même montant.

3- Les infractions fiscales pénales commises la société «ABC» en matière de TVA et de retenue à la source :

La société «ABC» a commis le deux infractions fiscales pénales suivantes :

• Le défaut de reversement de la TVA collectée dans un délai de six mois à compter de la date d'exigibilité.

• Le défaut de reversement de la retenue à la source effectuée des paiements supérieurs ou égaux à 5000 dinars dans un délai de six mois à compter de la date d'exigibilité.

Ces deux infractions sont prévues par l'article 92 du code des droits et procédures fiscaux et donnent lieu à l'application à la même sanction fiscale pénale à savoir :

Une sanction financière variant entre 1.000 et 50.000 dinars et une peine d'emprisonnement variant entre 16 jours et 3 ans.

4- Les conséquences de la non présentation des documents comptables de la société au service fiscal compétent à la date du commencement effectif de la vérification approfondie :

La comptabilité exigée conformément à la législation fiscale en vigueur n'est pas admise, en cas de défaut de sa présentation aux services de l'administration fiscale dans un délai de 30 jours, à compter de la date de la notification au contribuable d'une mise en demeure et l'établissement d'un procès verbal pour défaut de présentation de la comptabilité.

Cette disposition n'est pas applicable dans les cas où la comptabilité est déposée auprès des tribunaux, du ministère public, des organismes de contrôle publics, des experts chargés conformément à la loi ou en cas d'un autre empêchement légal ainsi que pour les cas de force majeure.

Dans le cas d'espèce, le retard d'examen des comptes par le commissaire aux comptes de la société ne constitue pas un motif valable pour la société «ABC» pour s'abstenir de présenter ses documents comptables aux agents vérificateurs à la date de commencement de la vérification.

Le défaut de présentation des documents comptables de la société «ABC» aux agents vérificateurs dans un délai de 30 jours, à compter de la date de la notification à la société «ABC», d'une mise en demeure et l'établissement d'un procès verbal pour défaut de présentation de la comptabilité entraîne les conséquences suivantes :

- La comptabilité de la société «ABC» n'est plus opposable à l'administration fiscale ni dans la phase du contrôle fiscal ni dans la phase contentieuse.
- Les bases d'imposition seront reconstituées dans ce cas sur la base des renseignements, des documents et des présomptions de fait ou de droit.
- La durée de la vérification approfondie serait d'une année au lieu de six mois.
- La remise en cause du droit à déduction de la TVA car l'article 9 du code de la TVA conditionne ce droit notamment par la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises ou le cas échéant d'un livre spécial coté et paraphé par le service fiscal du lieu d'imposition.
- La remise en cause des dégrèvements fiscaux dont la déduction est conditionnée par la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises